

schaft führen zu gewerblichen Betriebseinnahmen, die nach Maßgabe von § 8b KStG im Ergebnis zu 95 % steuerfrei gestellt sind. Das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung wegen zu hoch bemessenen Entgelts für die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage fällt damit nicht wesentlich ins Gewicht. Aufgrund ihrer Rechtsform erzielt die Besitz-Kapital-/Optionsgesellschaft auch nach Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung aus ihrer Tätigkeit gem. § 8 Abs. 2 KStG weiter gewerbliche Einkünfte, sodass es nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven durch Betriebsaufgabe kommt.

- 3.448 **Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft.** Für Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft gelten die von den allgemeinen Grundsätzen abweichenden besonderen Regelungen, s. dazu Rz. 3.305 ff.
- 3.449 **Gewinnminderung auf Forderungen gegen die Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft.** Gewinnminderung aus einer Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung gegen die Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft, deren Ausfall oder einem Rückzahlungsverzicht unterliegen gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG den Abzugsbeschränkungen des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG.

III. KSt-Rechtsfolgen bei der Betriebs-Kapitalgesellschaft

- 3.450 **Allgemeine Grundsätze.** Die Besteuerung der Betriebs-Kapitalgesellschaft erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen.

G. Beendigung der Betriebsaufspaltung

I. Wegfall der Verflechtung

1. Entfall der Tatbestandsmerkmale

- 3.451 **Beendigung der personellen und/oder sachlichen Verflechtung.** Die Betriebsaufspaltung endet nur mit Wegfall der „Tatbestandsvoraussetzungen“, also entweder der personellen oder der sachlichen Verflechtung oder ggf. beider Verflechtungsmerkmale im selben Zeitpunkt. Unmaßgeblich ist dabei, ob die Verflechtung wissent- und willentlich oder unbewusst gelöst wird. Die Gründe für eine Beendigung der sachlichen und/oder personellen Verflechtung sind vielfältig. Nachfolgend sollen – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – einzelne Auflösungsursachen dargestellt werden.
- 3.452 **Keine Aufgabenerklärung zulässig.** Die Betriebsaufspaltung kann nicht durch einseitige Erklärung gegenüber dem Finanzamt beendet werden, solange ihre rechtlichen Voraussetzungen – die sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen – weiterhin bestehen.¹

¹ FG Düsseldorf v. 28.2.2007 – 7 K 6571/04 E, EFG 2007, 1503 (rkr.). Vgl. auch BFH v. 19.8.2009 – III R 68/06, BFH/NV 2010, 491.

2. Beendigung der sachlichen Verflechtung**a) Bezug zur wesentlichen Betriebsgrundlage**

Veränderung bzgl. des überlassenen Wirtschaftsguts Die Betriebsaufspaltung endet, sobald die sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen entfällt. Die Vorgänge, die zu einer sachlichen Entflechtung führen können, betreffen das vom Besitzunternehmen überlassene Vermögen und dessen Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage bei der Betriebsgesellschaft. 3.453

b) Beendigung der Nutzungsüberlassung

Ablauf oder Kündigung des Miet- oder Pachtvertrags. Wird die Nutzungsüberlassung der (letzten) wesentlichen Betriebsgrundlage durch Ablauf einer fest vereinbarten Miet- oder Pachtzeit oder durch Kündigung des Miet- oder Pachtverhältnisses eingestellt, so entfällt die sachliche Verflechtung.¹ Eine im Rahmen der vorzeitigen Vertragsbeendigung gezahlte Entschädigung, die einkommensteuerrechtlich dem begünstigten Aufgabegewinn oder Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG zuzurechnen ist (dazu Rz. 3.506 ff.), bleibt beim Gewerbeertrag außer Ansatz.² 3.454

c) Wegfall der Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage

Veränderte Bedeutung im Betriebsunternehmen. Zur sachlichen Entflechtung kommt es auch, wenn das an die Betriebsgesellschaft überlassene Vermögen nicht mehr wenigstens eine für deren Geschäftsbetrieb wesentliche Betriebsgrundlage umfasst. Hierzu kann es z.B. durch eine Betriebsverlagerung, Betriebsumstellung, Betriebserweiterung oder sonstige Strukturänderung (z.B. die Einführung neuer Fertigungstechniken) bei der Betriebsgesellschaft kommen. Eine veränderte Bedeutung des überlassenen Vermögensgegenstandes im Betriebsablauf der Betriebsgesellschaft kann sich auch ergeben, wenn diese zusätzlich zur überlassenen Betriebsgrundlage (z.B. Bürogrundstück) ein weiteres vergleichbar genutztes Wirtschaftsgut (Bürogebäude) erwirbt (oder anmietet), sodass die ehemals wesentliche Betriebsgrundlage fortan nur noch von untergeordneter wirtschaftlicher Bedeutung ist.³ Ist das Besitzunternehmen nach dem Wegfall der Eigenschaft eines Wirtschaftsguts als wesentliche Betriebsgrundlage der Betriebsgesellschaft weiterhin sachlich mit dieser verflochten, bleibt dieses Wirtschaftsgut Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens oder einer Besitz-Erbengemeinschaft, wenn es weiterhin dem Betrieb der Betriebsgesellschaft dient.⁴ 3.455

Neuinvestitionen des Betriebsunternehmens (Schrumpfungsmodell). Eine sachliche Entflechtung wird auch bewirkt, wenn sich die überlassenen wesentlichen Be- 3.456

1 BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001, 321 = DB 2001, 359.

2 BFH v. 4.3.1998 – X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354.

3 BFH v. 13.12.2005 – XI R 45/05, BFH/NV 2006, 1453.

4 BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120 (fremdvermieteter Grundbesitz als gewillkürtes Betriebsvermögen); BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448 (nicht mehr gewerblich nutzbarer Grundbesitz).

triebsgrundlagen verbrauchen, ohne dass sie seitens des Besitzunternehmens erhalten, modernisiert oder ersetzt werden. Diese Situation ergibt sich bei vertraglicher Vereinbarung des sog. Schrumpfungsmodells, bei dem die Neuinvestitionen allein vom Betriebsunternehmen vorzunehmen sind (dazu auch Rz. 3.11). Zu dem Zeitpunkt, in dem keine wesentliche Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen mehr überlassen wird, kommt es zum Wegfall der sachlichen Verflechtung.¹

- 3.457 **Verflüchtigung des Kunden-/Mandantenstamms oder eingeführter Geschäftsbezeichnungen.** Zur sachlichen Entflechtung kommt es auch, wenn ein Kundenstamm, ein Mandantenstamm oder eine eingeführte Geschäftsbezeichnung überlassen wurde, sich die hieraus beim Betriebsunternehmen gewonnenen Vorteile aber mit zunehmender Dauer verflüchtigen.

d) Betriebseinstellung beim Betriebsunternehmen

- 3.458 **Keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr.** Stellt die Betriebsgesellschaft ihre gewerbliche (werbende) Tätigkeit ein, verlieren die überlassenen Wirtschaftsgüter ihre Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage und es kommt – auch bei fortgesetzter Nutzungsüberlassung – zur sachlichen Entflechtung.²

- 3.459 **Ausnahme bei Weiterverpachtung durch Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft.** Kein Wegfall der sachlichen Verflechtung tritt hingegen ein, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft bzw. die Betriebs-Optionsgesellschaft i.S.d. § 1a KStG zwar ihren operativen Geschäftsbetrieb einstellt, das überlassene Wirtschaftsgut (z.B. ein Grundstück) jedoch ihrerseits an einen Dritten weiterverpachtet. Das vom Besitzunternehmen überlassene Wirtschaftsgut bleibt dann wesentliche Betriebsgrundlage des neuen „Verpachtungsbetriebs“ der Kapital-/Optionsgesellschaft, die gem. § 8 Abs. 2 KStG kraft Rechtsform weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt und damit taugliche Betriebsgesellschaft im Rahmen der Betriebsaufspaltung bleibt.³

- 3.460 **Ausnahme bei Betriebsunterbrechung.** Die mit dem Wegfall der sachlichen Verflechtung verbundene Betriebsaufgabe beim Besitzunternehmen i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG kann auch vermieden werden, wenn die Voraussetzungen einer unschädlichen Betriebsunterbrechung beim Besitzunternehmen gegeben sind (dazu Rz. 3.522 ff.).

e) Veräußerung nur einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen

- 3.461 **Abgrenzung.** Überlässt das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen noch wenigstens eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung, ist der Verkauf weiterer überlassener wesentlicher Betriebsgrundlagen für den Fortbestand der Betriebsauf-

1 Hierzu auch *Gluth* in H/H/R, § 15 EStG Rz. 837 (Stand: April 2022).

2 BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591 = FR 2006, 826 m. Anm. v. *Wendt*; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 = FR 1996, 748.

3 Zur Betriebsaufspaltung mit einer vermögensverwaltenden GmbH vgl. BFH v. 18.6.2015 – IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398; BFH v. 18.6.2015 – IV R 12/13, BFH/NV 2015, 1401.

spaltung unschädlich. Eine zur Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG führende Entflechtung liegt also nur vor, wenn tatsächlich keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr im Besitzunternehmen vorhanden ist; es ist dann aber kein Fall der sachlichen, sondern der persönlichen Entflechtung (Beendigung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens) gegeben (dazu Rz. 3.465).¹

Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn. Ein beim Besitzunternehmen etwaig entstehender Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf einer wesentlichen Betriebsgrundlage (von mehreren) führt grundsätzlich zu einem laufenden Gewinn im Besitzunternehmen, der auch der Gewerbesteuer unterliegt. 3.462

Veräußerungsgewinn als begünstigter Gewinn. Ein tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn des Besitzunternehmens i.S.d. §§ 16, 34 EStG liegt hingegen vor, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter (z.B. ein Grundstück) einen Teilbetrieb des Besitzunternehmens gebildet haben.² Eine Grundstücksvermietung kann als Teilbetrieb ausgeübt werden, wenn sie (wie im Fall der Betriebsaufspaltung) für sich gesehen die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt und wenn sie sich als gesonderter Verwaltungskomplex aus dem Gesamtbetrieb des Besitzunternehmens heraushebt.³ Dies kann bspw. bei Verpachtungen an mehrere Betriebsgesellschaften der Fall sein, wenn an diese verschiedene einzelne Grundstücke überlassen werden⁴ oder wenn einer Betriebsgesellschaft räumlich abgrenzbare Grundstücksteile durch gesonderten Vertrag überlassen werden.⁵ Wird dagegen ein Grundstück als Ganzes an mehrere Betriebsgesellschaften vermietet, sind keine selbständigen Teilbetriebseinheiten gegeben.⁶ Bei Veräußerung eines von mehreren an eine Betriebsgesellschaft überlassenen Betriebsgrundstücken ist ebenfalls keine begünstigte Teilbetriebsveräußerung gegeben;⁷ dies gilt auch dann, wenn der Gewinn für dieses Grundstück gesondert ermittelt wird.⁸ Ein tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn i.S.d. §§ 16, 34 EStG ist im Gewerbeertrag des Besitzunternehmens i.S.d. § 7 Satz 1 GewStG nicht zu erfassen. 3.463

3. Beendigung der personellen Verflechtung

a) Bezug zum einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen

Entfall der Willensdurchsetzung. Zur Beendigung der Betriebsaufspaltung aufgrund personeller Entflechtung kommt es, wenn der einheitliche geschäftliche Betätigungs-

 3.464

1 BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158 = FR 2014, 228 m. Anm. v. *Prinz*.

2 BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738 = FR 2018, 508 m. Anm. v. *Wendt*.

3 BFH v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690; BFH v. 13.10.1972 – I R 213/69, BStBl. II 1973, 209.

4 FG Münster v. 27.6.1997 – 4 K 5476/95 E, EFG 1998, 737 (rkr.). Vgl. auch *Wacker* in Schmidt⁴², § 15 EStG Rz. 864.

5 BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772 = FR 2007, 1062; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005 = FR 2005, 850, 395; BFH v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690.

6 BFH v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690.

7 Offen gelassen durch BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772. A.A. *Micker* in Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung⁹, Rz. 1644.

8 FG Baden-Württemberg v. 3.3.1993 – 14 K 115/91, EFG 1993, 512 (rkr.).

wille in Besitz- und Betriebsunternehmen in Bezug auf das, die Betriebsaufspaltung begründende, Nutzungsüberlassungsverhältnis betreffend der wesentlichen Betriebsgrundlage nicht mehr durchgesetzt werden kann.

b) Verkauf der (letzten) wesentlichen Betriebsgrundlage

- 3.465 **Personelle Entflechtung.** Die Betriebsaufspaltung endet aufgrund personeller Entflechtung, wenn der Besitz-Einzelunternehmer, der Besitzgesellschafter/-gemeinschafter oder die Besitzgesellschaft/-gemeinschaft alle an das Betriebsunternehmen überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen an Dritte oder an die Betriebsgesellschaft veräußert. Wird dem Betriebsunternehmen nur (noch) eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet, endet die Betriebsaufspaltung, wenn diese (letzte) wesentliche Betriebsgrundlage veräußert wird. Die damit ausgelöste Versteuerung der stillen Reserven nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG (Rz. 3.506) kann nicht mehr durch zivilrechtliche Rückgängigmachung des Veräußerungsgeschäfts ungeschehen gemacht werden.¹ Ein Wegfall der personellen Verflechtung liegt hingegen noch nicht vor, wenn das betreffende Wirtschaftsgut lediglich zum Verkauf angeboten wird.²

c) Verkauf des Besitz-Einzelunternehmens

- 3.466 **Personelle Entflechtung.** Die Betriebsaufspaltung endet aufgrund personeller Entflechtung, wenn der Besitz-Einzelunternehmer das gesamte Besitzunternehmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG inklusive überlassener wesentlicher Betriebsgrundlage und den Anteilen an der Betriebs-Kapitalgesellschaft oder der Betriebs-Optionsgesellschaft i.S.d. § 1a KStG an einen Dritten veräußert. Es ist dann eine Betriebsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gegeben. Die Besteuerung des etwaigen Veräußerungsgewinns bzgl. der Anteile an der Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft erfolgt im Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG. In der Person eines Dritten (außerhalb der Betriebsaufspaltung stehenden) Erwerbers entsteht dann eine neue Betriebsaufspaltung.
- 3.467 **Personelle Entflechtung.** Die Betriebsaufspaltung endet ebenso, wenn der Besitz-Einzelunternehmer nur seine – zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende – Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft an einen Dritten veräußert. Die Besteuerung des etwaigen Veräußerungsgewinns erfolgt dann im Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG. Im Übrigen ist ein Aufgabegewinn i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG zu ermitteln (Rz. 3.506).

d) Verkauf der Beteiligung an der Besitz- und/oder der Betriebsgesellschaft

- 3.468 **Personelle Entflechtung.** Die Veräußerung einer Beteiligung an der Besitz- oder Betriebsgesellschaft führt zur zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung aufgrund personeller Entflechtung, wenn nach der Anteilsübertragung die bisherige Per-

¹ FG Mecklenburg-Vorpommern v. 29.5.2008 – 2 K 179/05, EFG 2008, 1699 (rkr.).

² BFH v. 14.12.2006 – III R 64/05, BFH/NV 2007, 1659.

son oder Personengruppe nicht mehr in der Lage ist, mit den ihr zur Verfügung stehenden Stimmen ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Unternehmen durchzusetzen.¹

Fortbestehende personelle Verflechtung. Führt die Übertragung nur eines Bruchteils der Beteiligung nicht zur Beseitigung der beherrschenden Stellung des Gesellschafters oder einer Personengruppe, bleibt die Betriebsaufspaltung bestehen. Es ist dann ein laufender (Anteils-)Veräußerungsgewinn im fortbestehenden Besitzunternehmen zu versteuern. Der auf Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft entfallende, im (Sonder-)Betriebsvermögen des Besitzunternehmens zu erfassende Veräußerungsgewinn, ist im Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG zu besteuern. 3.469

e) Schenkungen

aa) Auswirkungen auf die personelle Verflechtung

Personelle Entflechtung. Bei lebzeitigen unentgeltlichen Übertragungen der wesentlichen Betriebsgrundlage, des Besitz-Einzelunternehmens, der Beteiligung an der Besitz-Personen-/Kapital-/Optionsgesellschaft und/oder der Anteile an der Betriebs-Personen-/Kapital-/Optionsgesellschaft ist stets darauf zu achten, dass infolge der Übertragungen die personelle Verflechtung erhalten bleibt. Dies ist z.B. nicht der Fall, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage oder das Besitz-Einzelunternehmen im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge an einen Erwerber übertragen wird und die Anteile an der Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft an einen anderen Erwerber.² 3.470

Fortbestehende personelle Verflechtung. Wird das Besitz-Einzelunternehmen oder die Beteiligung an der Besitz-Personengesellschaft/-gemeinschaft zusammen mit den Anteilen an der Betriebs-Kapital-/Optionsgesellschaft an einen Erwerber übertragen, ist ein (einheitlicher) Betriebs- bzw. Anteilsübergang i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG gegeben. Der Erwerber tritt dann in die Rechtsstellung des Übertragenden bzgl. der Betriebsaufspaltung ein und führt die Buchwerte des übertragenen Betriebs-/Anteilsvermögens i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG fort. 3.471

bb) Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt

(1) Maßgeblichkeit der Fallgestaltung

Unterschiedliche Auswirkungen auf die personelle Verflechtung. Im Rahmen der Nachfolgeplanung durch vorweggenommene Erbfolge möchte sich der Übertragende regelmäßig noch den Ertrag des Unternehmens oder von Teilen davon für seine Altersversorgung vorbehalten und sich gleichzeitig noch für eine gewisse Zeit seinen Einfluss auf die Geschicke des Unternehmens sichern. Geeignetes Mittel hierfür ist 3.472

1 BFH v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388 = FR 2014, 707; BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158 = FR 2014, 228 m. Anm. v. *Prinz*; BFH v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165 = FR 2007, 351.

2 Hierzu bspw. Niedersächsisches FG v. 1.12.2021 – 9 K 18/19, DStRE 2022, 891 (rkr.).

der Vorbehaltsnießbrauch. Bei bestehender Betriebsaufspaltung ist im Zuge der Planung einer vorweggenommenen Erbfolge mit Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt zu gewährleisten, dass es hierdurch nicht zum Wegfall der personellen Verflechtung und damit zu einer realisierenden Betriebsaufgabe im Besitzunternehmen i.S.v. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG kommt (Rz. 3.506). Folgende Konstellationen sind aus ertragsteuerrechtlicher Sicht von besonderer Bedeutung:¹

(2) Nur belastete wesentliche Betriebsgrundlage

- 3.473 **Fortbestehende personelle Verflechtung.** Überträgt der Besitz-Einzelunternehmer oder der Gesellschafter der Besitz-Personengesellschaft die zum (Sonder-)Betriebsvermögen gehörende wesentliche Betriebsgrundlage, insbesondere ein Betriebsgrundstück, unter Nießbrauchsvorbehalt, werden die Geschäfte des täglichen Lebens hinsichtlich des Nutzungsüberlassungsverhältnisses fortan gem. § 1036 BGB bzw. den üblichen Nießbrauchsabsprachen vom Vorbehaltsnießbraucher bestimmt. Die personelle Verflechtung wird dadurch nicht berührt, weil der bisherige Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage über den Vorbehaltsnießbrauch weiterhin die Nutzungsüberlassung beherrscht (Verpachtungstätigkeit kraft Nießbrauchsrecht) und damit weiter Besitzunternehmer bzw. Besitz-Gesellschafter bleibt sowie über seine unveränderte (Mehrheits-)Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft deren Geschicke (mit-)bestimmt.²
- 3.474 **Entnahme und Einlage.** Die Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt führt jedoch zu einer Entnahme ins Privatvermögen, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten und als laufender Gewinn der Besteuerung zu unterwerfen ist.³ Die Entnahme ist dabei ohne Abzug des vorbehaltenen Nießbrauchsrechts zu bewerten. Das Nießbrauchsrecht entsteht mit der Bestellung im steuerlichen Privatvermögen und wird durch die unveränderte betriebliche Nutzung als immaterielles Wirtschaftsgut in das (Sonder-)Betriebsvermögen des Besitzunternehmens mit dem Teilwert eingelegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).⁴ Der Teilwert des eingelegten Nießbrauchsrechts entspricht höchstens dem Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, wenn ihm das Nießbrauchsrecht entgeltlich von einem Dritten eingeräumt worden wäre. Das Nießbrauchsrecht ist auf die voraussichtliche Dauer des Nießbrauchs abzuschreiben.⁵

1 Der Vorbehaltsnießbrauch an Anteilen an einer Personengesellschaft, die gemäß § 1a KStG zur KSt-Besteuerung optiert hat und damit ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird, wird nachfolgend aufgrund der noch ungeklärten Rechtslage nicht behandelt.

2 BFH v. 5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781; BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152.

3 BFH v. 5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781; BFH v. 17.9.1992 – IV R 39/90, BStBl. II 1993, 218 = DB 1993, 415; BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014.

4 BFH v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735; BFH v. 28.2.1974 – IV R 60/69, BStBl. II 1974, 481.

5 BFH v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735.

(3) Nur belastete Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft

Personelle Entflechtung. Werden nur die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen, kommt es für den Fortbestand der personellen Verflechtung auf die Ausgestaltung des Nießbrauchs an. Werden die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft unter gesetzlich ausgestaltetem Nießbrauchsvorbehalt übertragen, stehen dem Erwerber als neuem Anteilseigner die Stimmrechte aus dem Anteil zu.¹ Es kommt dann zum Auseinanderfallen der Beherrschung der wesentlichen Betriebsgrundlage (Besitzunternehmer) und der Betriebs-Kapitalgesellschaft (Anteilerwerber), so dass die Betriebsaufspaltung aufgrund personeller Entflechtung entfällt.

3.475

Fortbestehende personelle Verflechtung. Wird dem Nießbraucher im Übertragungsvertrag und konform mit den Satzungsregelungen der Betriebs-Kapitalgesellschaft die Stimmrechtsausübung bei der Betriebs-Kapitalgesellschaft über eine Vollmacht gewährt (dazu Rz. 3.190), bleibt die personelle Verflechtung erhalten. Denn der Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage (Besitzunternehmer) beherrscht dann über den Vorbehaltsnießbrauch an den Anteilen auch die Betriebs-Kapitalgesellschaft.²

3.476

(4) Belastete wesentliche Betriebsgrundlage und unbelastete Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft

Personelle Entflechtung. Werden die wesentliche Betriebsgrundlage unter Nießbrauchsvorbehalt und unbelastete Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft an einen Erwerber übertragen, bestimmt der Vorbehaltsnießbraucher gem. § 1036 BGB bzw. den Nießbrauchsregelungen über das Vermietungsverhältnis, während die Betriebs-Kapitalgesellschaft vom Übernehmer beherrscht wird. Mangels Beherrschungsidentität entfällt damit die personelle Verflechtung; es kommt zur (unfreiwilligen) Betriebsaufgabe beim des Besitzunternehmens i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.³

3.477

(5) Unbelastete wesentliche Betriebsgrundlage und belastete Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft

Personelle Entflechtung. Werden die wesentliche Betriebsgrundlage unbelastet und die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft mit nießbrauchsvertraglicher und satzungskonformer Stimmrechtszuweisung an den Vorbehaltsnießbraucher übertragen, koordiniert der Erwerber als neuer (Grundstücks-)Eigentümer die Nutzungsüberlassung, während der Nießbraucher fortan die Betriebs-Kapitalgesellschaft beherrscht. Damit kommt es zum Wegfall der personellen Verflechtung und damit zur Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.

3.478

1 BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815.

2 BFH v. 25.1.2017 – X R 45/14, BFH/NV 2017, 1039.

3 Niedersächsisches FG v. 20.6.2007 – Urt. 2 K 562/05, EFG 2007, 1584 (rkr.).

- 3.479 **Fortbestehende personelle Verflechtung.** Werden die wesentliche Betriebsgrundlage unbelastet und die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft unter gesetzlich ausgestaltetem Nießbrauchsvorbehalt an einen Erwerber übertragen, tritt dieser in die personelle Verflechtung des Übertragenden ein. Dieser kann als neuer Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage über das Nutzungsüberlassungsverhältnis bestimmen und ihm stehen die Stimmrechte aus einem belasteten Anteil zu.¹

(6) Belastete wesentliche Betriebsgrundlage und belastete Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft

- 3.480 **Personelle Entflechtung.** Überträgt ein Besitzunternehmer die wesentliche Betriebsgrundlage und die Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft jeweils unter Vorbehaltsnießbrauch, kommt es für den Fortbestand der personellen Verflechtung darauf an, ob der Nießbrauch an den Anteilen an der Betriebs-Kapitalgesellschaft gem. gesetzlicher Regelungen oder abweichender vertraglicher Absprachen ausgestaltet ist. Über das Nutzungsüberlassungsverhältnis bzgl. der wesentlichen Betriebsgrundlage bestimmt der Vorbehaltsnießbraucher gem. § 1036 BGB bzw. den Nießbrauchsregelungen. Stehen die Stimmrechte aus den Anteilen an der Betriebs-Kapitalgesellschaft nach den gesetzlichen Vorgaben dem neuen Gesellschafter zu, fallen die Beherrschungsverhältnisse in Bezug auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Betriebs-Kapitalgesellschaft auseinander. Es kommt dann zum Wegfall der personellen Verflechtung und damit zur Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.²
- 3.481 **Fortbestehende personelle Verflechtung.** Bestimmt der Vorbehaltsnießbraucher gem. § 1036 BGB bzw. den Nießbrauchsregelungen weiter über das Nutzungsüberlassungsverhältnis bzgl. der wesentlichen Betriebsgrundlage und sind diesem aufgrund der satzungskonformen Nießbrauchsabsprachen zudem das Stimmrecht aus den Anteilen an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zugewiesen, bleibt die in seiner Person begründete personelle Verflechtung unberührt bestehen.

(7) Belastetes Besitz-Einzelunternehmen und belastete Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft

- 3.482 **Personelle Entflechtung.** Werden sowohl das als Einzelunternehmen geführte Besitzunternehmen unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs³ als auch die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen, ist der Nießbraucher aufgrund der Verwaltungsrechte bzgl. des Unternehmens zwar der Gewerbetreibende bzw. Unternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG.⁴ Die personelle Ver-

1 BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815.

2 BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815.

3 Zum Nießbrauch an der Sachgesamtheit „Unternehmen“ vgl. § 22 Abs. 2 HGB (Handelsgeschäft) sowie BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. 1981 II, 396; BGH v. 18.11.1974 – VIII ZR 236/73, WM 1974, 1219. Zur fehlenden Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG vgl. BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730.

4 BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. 1981 II, 396; BGH v. 18.11.1974 – VIII ZR 236/73, WM 1974, 1219.

flechtung zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft entfällt jedoch, wenn der Nießbrauch an den Anteilen der Betriebs-Kapitalgesellschaft nach den gesetzlichen Regelungen ausgestaltet ist, weil dem das Besitzunternehmen beherrschenden Vorbehaltsnießbraucher dann kein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung der Betriebs-Kapitalgesellschaft mehr zusteht.¹

Fortbestehende personelle Verflechtung. Stehen die Stimmrechte aus den Anteilen an der Betriebs-Kapitalgesellschaft gem. den Nießbrauchsabreden und konform mit den Satzungsregelungen der Betriebs-Kapitalgesellschaft über eine Vollmacht dem Vorbehaltsnießbraucher zu, bleibt die personelle Verflechtung erhalten. Denn der das Besitzunternehmen beherrschende Vorbehaltsnießbraucher² kann dann über den Nießbrauch an den Anteilen auch das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung der Betriebs-Kapitalgesellschaft ausüben. 3.483

(8) Belastete Anteile an der Besitz- und/oder Betriebs-Personengesellschaft

Rechtsunsicherheit. Hinsichtlich der Beteiligung an der Besitz-/Betriebs-Personengesellschaft kommt es für den Fortbestand der personellen Verflechtung generell darauf an, ob der Nießbrauch an den Anteilen nach den gesetzlichen Regelungen oder den vertraglichen Absprachen den Berechtigten in die Lage versetzt, auf die laufenden Geschäfte des Besitz-/Betriebs-Personengesellschaft (inkl. des Nutzungsüberlassungsverhältnisses zur Betriebs-/Besitzgesellschaft) Einfluss zu nehmen.³ Ungeachtet dessen ist ertragsteuerlich aktuell nicht gewährleistet, dass sowohl der Neu-Gesellschafter als auch der Vorbehaltsnießbraucher infolge einer (weiterhin möglichen) Verdoppelung der Mitunternehmerstellung als Mitunternehmer der Besitz-/Betriebs-Personengesellschaft anzusehen sind.⁴ Bis zur Klärung der Rechtslage sollten derartige Übertragungen unterbleiben und werden daher hier nicht weiter behandelt. 3.484

cc) Schenkung gegen Versorgungsleistungen

Übergang der personellen Verflechtung. Als Alternative zur Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt kommt die unentgeltliche Übertragung des Besitzunternehmens bzw. der Mitunternehmeranteile an der Besitz-Personengesellschaft inklusive der zum (Sonder-)Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an der Betriebs-Kapitalge- 3.485

1 BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815.

2 Zur fehlenden Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG vgl. BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BStBl. II 2019, 730 = FR 2017, 1055 m. Anm. v. *Wendt*.

3 BFH v. 25.1.2017 – X R 45/14, BFH/NV 2017, 1031; BFH v. 24.1.2012 – IX R 51/10, BStBl. II 2012, 308 = FR 2012, 642 m. Anm. v. *Bode*; BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 = FR 1997, 482.

4 In der Entscheidung des BFH v. 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, ließ der IV. BFH-Senat offen, ob an der Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers festzuhalten ist (Rz. 36 der Entscheidungsgründe). Für weitere Verunsicherung sorgte BFH v. 19.7.2018 – IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268: „Ausgehend von dem Grundsatz, dass an einem Gesellschaftsanteil nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden kann...“ (Rz. 36 der Entscheidungsgründe). Vgl. auch *Wacker* in Schmidt⁴², § 15 EStG Rz. 306 m.w.N.

sellschaft gegen Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a oder Buchst. b EStG in Betracht.¹ Die Restriktionen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG für GmbH-Anteile kommen in diesem Fall nicht zum Zuge, weil die Anteile zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens bzw. zum (Sonder-)Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft gehören. Die Betriebsaufspaltung bleibt in diesem Fall erhalten bzw. wird in der Person des Erwerbers fortgeführt, der die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG in Anspruch nehmen kann. Mit dem Sonderausgabenabzug des Erwerbers in Höhe der ausgekehrten Versorgungsleistungen korrespondiert die Besteuerung der Versorgungsbezüge beim Übertragenden nach § 22 Nr. 1a EStG. Die isolierte Übertragung nur einer mindestens 50 % betragenden Beteiligung an der Betriebs-GmbH gegen Versorgungsleistungen ist nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG begünstigt, wenn der Übertragende zugleich aus der GmbH-Geschäftsführung ausscheidet.² Zu beachten ist in diesem Fall aber der Wegfall der personellen Verflechtung (s. Rz. 3.470), so dass ggf. Maßnahmen zur weiteren betrieblichen Verstrickung des Vermögens des Besitzunternehmens erforderlich sind (dazu Rz. 3.527 ff.).

f) Erbfall

aa) Übergang auf einen Erben

- 3.486 **Fortbestand der personellen Verflechtung.** Gehen im Erbfall sowohl das Besitzunternehmen inklusive der überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. die Beteiligung an der Besitzgesellschaft/-gemeinschaft als auch die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft im Wege der Universalsukzession (§ 1922 Abs. 1 Alt. 1 BGB) auf einen (Allein-)Erben über, bleibt die Betriebsaufspaltung erhalten. Der Erbe führt die Betriebsaufspaltung dann mit den bisherigen Buchwerten fort (vgl. § 6 Abs. 3 EStG).³

bb) Übergang auf eine Erbengemeinschaft

- 3.487 **Fortbestand der personellen Verflechtung.** Fallen das Besitzunternehmen inklusive der überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. die Beteiligung an der Besitzgesellschaft sowie die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft⁴ in das gemeinschaftliche Vermögen einer Erbengemeinschaft (§ 1922 Abs. 1 Alt. 2 i.V.m. § 2032 Abs. 1

1 Vgl. hierzu auch *Hennig*, RNotZ 2015, 127 (143) (zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F.). Allgemein auch *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2022, 595 ff.

2 Vgl. auch BFH v. 20.3.2017 – X R 35/16, BStBl. II 2017, 985.

3 Vgl. auch *Gluth* in H/H/R, § 15 EStG Rz. 836 (Stand: April 2022).

4 Handelt es sich bei dem Besitz- oder Betriebsunternehmen um eine operativ tätige Personengesellschaft, geht der Gesellschaftsanteil nicht auf die Erbengemeinschaft, sondern im Wege der Sondererfolge auf die einzelnen Miterben über, sofern der Gesellschaftsvertrag hierzu nichts anderes bestimmt. Anteile an einer GmbH gehen hingegen gemäß § 18 GmbHG auf die Erbengemeinschaft über und werden gemäß § 2038 BGB fortan gemeinschaftlich verwaltet. Bei Anteilen an einer AG (Aktien) können die Miterben ihre Rechte nur durch einen gemeinschaftlichen Vertreter ausüben (§ 69 Abs. 1 AktG).

BGB), bleibt die Betriebsaufspaltung ebenfalls erhalten.¹ Die Miterben werden dann zu sog. geborenen Mitunternehmern der Erbengemeinschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.²

Auseinandersetzung. Wird die Erbengemeinschaft dergestalt auseinandergesetzt, 3.488
dass weiterhin eine Person bzw. Personengruppe einen einheitlichen Betätigungswillen in beiden Unternehmen durchsetzen kann, bleibt die personelle Verflechtung und damit auch die Betriebsaufspaltung erhalten. Werden die betriebsaufspaltungsbefangenen Nachlassgegenstände aufgrund einer vom Erblasser angeordneten Teilungsanordnung oder durch die Miterben anders zugewiesen, kann dies zum Wegfall der personellen Verflechtung führen und die Betriebsaufspaltung beenden.

Steuerliche Rückwirkung nur bzgl. laufender Einkünfte. In den Fällen der Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften – auch in den Fällen der Auseinandersetzung einer Mitunternehmerschaft – beanstandet die Finanzverwaltung eine rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte auf den Zeitpunkt des Erbfalls nicht, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung binnen sechs Monaten (ggf. auch später) getroffen wird.³ Soweit laufende Einkünfte auf diese Weise rückwirkend zugerechnet werden, ist die Auseinandersetzung steuerlich so zu behandeln, als ob sich die Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall auseinandergesetzt hätte (Durchgangserwerb der Erbengemeinschaft). 3.489

Keine steuerliche Rückwirkung bzgl. Betriebsaufgabe oder Entnahme. Die (Billigkeits-)Regelung der Finanzverwaltung⁴ betrifft nur die Zurechnung der laufenden Einkünfte, nicht jedoch die Vermögenszuordnung. Eine durch den Erbfall erfolgte Entnahme z.B. der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft kann durch die nachfolgende Erbaueinandersetzung damit nicht mehr beseitigt werden, selbst wenn die Auseinandersetzung zeitnah erfolgt und die entnommenen Wirtschaftsgüter wieder in vollem Umfang Sonderbetriebsvermögen beim sonderererbfolgeberechtigten Miterben werden. Eine Entnahme oder Betriebsaufgabe, die bereits mit Eintritt des Erbfalls noch in der Person des Erblassers eingetreten ist, kann daher durch die Erbaueinandersetzung nicht mehr rückgängig gemacht werden.⁵ 3.490

cc) Übergang auf verschiedene Erben

Entfall der personellen Verflechtung. Werden das Besitzunternehmen inklusive der überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. die Beteiligung an der Besitzgesellschaft/-gemeinschaft und die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft durch letztwillige Verfügung verschiedenen Erben zugewiesen, kommt es in der Regel zum Entfall der personellen Verflechtung, weil kein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille in beiden Unternehmen mehr durchgesetzt werden kann. 3.491

1 BFH v. 21.4.2005 – III R 7/03, BFH/NV 2005, 1974.

2 BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 = DB 1990, 2144.

3 BMF v. 11.1.2006 – IV B 2-S 2242-2/04, BStBl. I 2006, 253, Rz. 8.

4 BMF v. 11.1.2006 – IV B 2-S 2242-2/04, BStBl. I 2006, 253, Rz. 8.

5 Reich, Mitt BayNot 2007, 182 (185). A.A. Hennig, RNotZ 2015, 127 (132).

g) Entfall der Beherrschung

aa) Wegfall der Stimmrechtsmehrheit

- 3.492 **Anlassfälle.** Der die personelle Verflechtung begründende einheitliche geschäftliche Betätigungswille über das Besitz-Einzelunternehmen, die Geschicke der Besitzgesellschaft oder die Belange der Betriebsgesellschaft kann durch den Entfall der Stimmrechtsmehrheit der Person bzw. Personengruppe in diesen Unternehmen beendet werden. Auslöser hierfür kann bspw. eine Änderung der Stimmrechtsverhältnisse in der Besitz- und/oder Betriebsgesellschaft sein, die Einführung einer Einstimmigkeitsregelung, der Abschluss oder die Aufhebung von Stimmrechtsbindungsverträgen,¹ die Einräumung eines Nießbrauchs an der wesentlichen Betriebsgrundlage oder am Gesellschaftsanteil (dazu im Einzelnen Rz. 3.197 und Rz. 3.472), die Begründung eines Treuhandverhältnisses am Gesellschaftsanteil (dazu Rz. 3.196) oder die Eingehung einer atypisch stillen Beteiligung am Geschäftsbetrieb mit wesentlichem Einfluss auf die laufenden Angelegenheiten des Geschäftsherrn (Besitz- bzw. Betriebsunternehmen, dazu auch Rz. 3.203).²

bb) Meinungsverschiedenheiten innerhalb der beherrschenden Personengruppe

- 3.493 **Entfall des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens.** Eine personelle Entflechtung liegt auch vor, wenn erstmals nachweisbare Meinungsverschiedenheiten innerhalb der beide Gesellschaften beherrschenden Personengruppe auftreten, die dazu führen, dass kein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille mehr gegeben ist und somit keine Beherrschungsidentität i.S.d. Personengruppentheorie mehr besteht (dazu auch Rz. 3.155).

cc) Wegfall der faktischen Beherrschung

- 3.494 **Entfall der Durchsetzungsgründe.** Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille betreffend das Besitz- und Betriebsunternehmen kann auch durch Wegfall der faktischen Beherrschung entfallen, wenn die wirtschaftlichen oder sonstigen Gründe nicht mehr gegeben sind, ein bestimmtes Verhalten der rechtlich (eigentlich) beherrschenden Gesellschafter des Besitz- und/oder Betriebsunternehmens zu erzwingen (dazu Rz. 3.125).

dd) Wegfall der Anteilszusammenrechnung

(1) Eheleute

- 3.495 **Trennung oder Scheidung.** Waren Anteile von Ehegatten am Besitz- oder Betriebsunternehmen ausnahmsweise zusammenzurechnen (dazu Rz. 3.219), entfällt die allein dadurch begründete personelle Verflechtung mit der dauerhaften Trennung, spätestens mit der Ehescheidung, weil fortan dauerhaft nachweisbare Interessenkollisionen zwischen den (früheren) Eheleuten gegeben sind.

¹ Hierzu BFH v. 13.12.2018 – III R 13/15, BFH/NV 2019, 1069.

² Zu dieser Thematik vgl. FG München v. 31.3.1998 – 16 K 154/95 EFG 1999, 1091 (rkr.).

(2) Kinder

Eintritt der Volljährigkeit. Waren Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern am Besitz- oder Betriebsunternehmen zusammenzurechnen (dazu Rz. 3.226 f.), entfällt die hierdurch begründete personelle Verflechtung mit Eintritt der Volljährigkeit der Kinder. Die FinVerw. sieht in diesen Fällen jedoch von der Annahme einer gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG ab und gestattet aus Billigkeitsgründen, die gewerbliche Tätigkeit fortzusetzen (R 16 Abs. 2 Satz 4 EStR), dazu auch Rz. 3.526.

ee) Aufnahme eines Nur-Besitz-/Betriebsgesellschafters

Einstimmigkeit. Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille kann auch durch Aufnahme eines Nur-Besitzgesellschafters in die Besitz-Personengesellschaft oder eines Nur-Betriebsgesellschafters in die Betriebs-Personengesellschaft entfallen, wenn in dieser (fortan) einstimmig entschieden werden muss.

ff) Insolvenz des Besitz- und/oder Betriebsunternehmens

Übergang der Verwaltungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter. Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens i.S.v. § 27 InsO über das Vermögen des Besitz-Einzelunternehmers, der Besitzgesellschaft/-gemeinschaft oder der Betriebsgesellschaft geht die diesbezügliche Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gem. § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter über. Gleiches gilt, wenn vor formeller Verfahrenseröffnung ein sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter mit Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis i.S.v. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 22 Abs. 1 Nr. 2 Alt. 1 InsO über das Schuldnervermögen bestellt wird.¹ In beiden Fällen wird der Insolvenzverwalter zum Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO. Mit Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den (vorläufigen) Insolvenzverwalter endet der einheitliche geschäftliche Betätigungswille über das Besitz-Einzelunternehmen, die Geschicke der Besitzgesellschaft oder die Belange der Betriebsgesellschaft, so dass es in diesem Zeitpunkt zum Wegfall der personellen Verflechtung und damit zur Beendigung der Betriebsaufspaltung kommt.² Der Insolvenzverwalter ist weder Gesellschaftsorgan noch Vertreter eines solchen, sondern übt seine Funktion als Träger eines Amtes aus. Als solcher unterliegt der Insolvenzverwalter auch keinem Aufsichtsorgan und ist auf gesellschaftliche Genehmigungserfordernisse nicht angewiesen.³ Zur Beendigung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens kommt es auch, wenn ausnahmsweise ein und derselbe (vorläufige) Insolvenzverwalter für beide Unternehmen bestellt wird, weil der Insolvenzverwalter die Interessen der Gläubiger des jeweiligen Unterneh-

1 *Petersen/Epler* in *Sonnleitner/Witfeld*, *Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht*², Rz. 16; *Zondler/Steffens* in *Heyd/Kautenburger-Behr/Wind*, *Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz*, Rz. 1197.

2 BFH v. 30.8.2007 – IV R 50/05, BStBl. II 2008, 129 = FR 2008, 277 m. Anm. v. *Kanzler*; BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460 = FR 1997, 484 m. Anm. v. *Wendt*.

3 BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460 = FR 1997, 484 m. Anm. v. *Wendt*.

mens zu wahren hat, so dass er in beiden Unternehmen keine gleichgerichteten Interessen verfolgen kann.¹

- 3.499 **Betriebsaufgabe vs. Betriebsverpachtung.** Mit dem Wegfall der personellen Verflechtung kommt es grundsätzlich zur Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG mit Aufdeckung der stillen Reserven. Diese Rechtsfolge unterbleibt jedoch, wenn sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen an die Betriebsgesellschaft verpachtet wurden und diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an einen Dritten verpachtet werden.²
- 3.500 **Betriebsaufgabe vs. Betriebsunterbrechung.** Im Übrigen kann die mit dem Wegfall der personellen Verflechtung grundsätzlich verbundene Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG mit Aufdeckung der stillen Reserven nur dann entfallen, wenn die durch die Insolvenz beseitigte personelle Verflechtung nach Abschluss des Insolvenzverfahrens wieder auflebt und somit für den Zeitraum der Dauer des Insolvenzverfahrens nur eine Betriebsunterbrechung vorliegt.³ Dies kann insbesondere im Fall eines Insolvenzplanverfahrens (§§ 217 ff. InsO) gegeben sein, wenn die personelle Verflechtung aufgrund der Bestellung des Insolvenzverwalters zwar während des Insolvenzverfahrens nicht besteht, aber wieder eintritt, wenn das Insolvenzverfahren aufgehoben oder eingestellt wird und die Gesellschafter die Fortsetzung der Gesellschaft beschließen. Zur Betriebsunterbrechung s. auch Rz. 3.522 ff.
- 3.501 **Betriebsaufgabe vs. Bilanzierungskonkurrenz.** Endet eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung durch Insolvenz des Besitz-/Betriebsunternehmens, kann die Aufdeckung der stillen Reserven in den der Betriebs-Personengesellschaft überlassenen Wirtschaftsgütern unterbleiben, wenn diese wegen entfallender vorrangiger Bilanzierung bei der Besitz-Personengesellschaft fortan als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei der Betriebs-Personengesellschaft auszuweisen sind. Dies setzt voraus, dass die Betriebsgesellschaft im Augenblick des Wegfalls der Betriebsaufspaltung noch einen Betrieb unterhält und nicht ebenfalls ihren Betrieb aufgegeben hat.⁴
- 3.502 **Schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter.** In Fällen, in denen dem vorläufigen Insolvenzverwalter keine verfügungsbeschränkenden Rechte bezüglich der Insolvenzmasse zugewiesen sind (sogenannter schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter i.S.v. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 22 Abs. 1 Nr. 1 InsO), kann es unter Umständen ebenfalls zu einem Wegfall der personellen Verflechtung kommen. Zwar ist der schwache vorläufige Insolvenzverwalter kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO, so dass das Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis weiterhin beim Schuldner bleibt. Die Funktion des vorläufigen Insolvenzverwalters ist dann eine ausschließlich sichernde. Er darf lediglich verfügungsbeschränkende Anordnungen in Form eines Zustimmungsvorbehalts treffen. Fallen jedoch gerade die Maßnahmen des Schuldners im

1 Gl.A. *Petersen/Epler* in *Sonnleitner/Witfeld*, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht², Rz. 16.

2 BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527 = DB 2001, 1414.

3 BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460 = FR 1997, 484 m. Anm. v. *Wendt*.

4 Hierzu auch *Micker* in *Söffing/Micker*, Betriebsaufspaltung⁹, Rz. 1664.

Zusammenhang mit seiner Gesellschafterstellung bei der Besitz- und/oder Betriebsgesellschaft unter den Zustimmungsvorbehalt, sind Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam. Eine solche Verfügungsbeschränkung kann dann bereits ausreichend sein, um die personelle Verflechtung entfallen zu lassen.¹

Eigenverwaltung. Erfolgt nach einem Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens unter Anordnung der Eigenverwaltung i.S.d. §§ 270 ff. InsO die Bestellung eines vorläufigen Sachwalters, gelten die vorgenannten Grundsätze zum schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter entsprechend. Der vorläufige Sachwalter ist aufgrund seiner Rechtsstellung gem. §§ 270b f., 274 f. InsO im Regelfall ebenso wenig wie ein schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter in der Lage, auf die Nutzungsüberlassungsverträge hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen den Willen der Gesellschafter im Eröffnungsverfahren einzuwirken.² Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens unter Anordnung der Eigenverwaltung beendet dann aber die Betriebsaufspaltung, weil der Insolvenzschuldner ab diesem Zeitpunkt uneingeschränkt verpflichtet ist, die Interessen der Gläubigersamtheit statt seiner eigenen Interessen zu beachten.³ 3.503

II. Wegzug des Besitzunternehmers

§ 16 Abs. 3a EStG. Einer Aufgabe des Gewerbebetriebs i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG steht gem. § 16 Abs. 3a EStG der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs gleich. Durch den Wegzug des Besitzunternehmers erfolgt für sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens ein (teilweise fiktiver) Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts, so dass eine fingierte Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3a EStG anzunehmen ist, die zur Beendigung der Betriebsaufspaltung führt.⁴ Eine Aufdeckung der stillen Reserven unterbleibt nur, wenn das Besitzunternehmen im Inland eine Betriebsstätte hat, der die Wirtschaftsgüter zugeordnet werden können.⁵ Gelingt dies nicht, ist ein Aufgabegewinn zu ermitteln. Sofern die Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG erfüllt sind, kann der Freibetrag abgezogen werden. Es liegen außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 2 EStG vor, die entweder der Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG oder dem ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG 3.504

1 GLA. *Zondler/Steffens* in *Heyd/Kautenburger-Behr/Wind*, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, Rz. 1197.

2 Vgl. auch *Petersen/Epler* in *Sonnleitner/Witfeld*, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht², Rz. 15.

3 So auch *Petersen/Epler* in *Sonnleitner/Witfeld*, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht², Rz. 15.

4 Hierzu *Eberhardt*, PISStB 2023, 266 ff.; *Micker* in *Söffing/Micker*, Betriebsaufspaltung⁹, Rz. 1665 i.V.m. 698 ff.

5 *Eberhardt*, PISStB 2023, 266 ff. (auch zu den weiteren Gestaltungsoptionen des Einbringens des Besitzunternehmens in die Betriebs-Kapitalgesellschaft und dem Formwechsel der Betriebs-Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft).